Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale" n. 337 del 9 dicembre 1981

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Mercoledì, 9 dicembre 1981 SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 61

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 26 novembre 1981, n. **40.**

Imposte sul reddito - Decreto del Presidente della Repubblica 4 novembre 1981, n. 664 - Tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

SOMMARIO

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 26 novembre 1981, n. 40.

Imposte sul reddito. Decreto del Presidente della Repubblica 4 novembre 1981, n. 664. Tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

Alle intendenze di finanza

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette

e, p.c.:

Al Servizio centrale degli ispettori tributari (Secit)

Al comando generale della Guardia di finanza

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo

PREMESSA

La tenuta della contabilità di magazzino costituisce una necessità operativa delle aziende commerciali ed industriali, in quanto consente un adeguato controllo dell'andamento della gestione, rappresenta uno strumento di vigilanza amministrativa e fornisce l'inventario contabile delle scorte. Per tali motivi è opinione corrente che le scritturazioni di magazzino si impongono alle aziende non per soddisfare a obblighi dettati dalle leggi civili o fiscali, ma per venire incontro a naturali esigenze richieste dalla stessa organizzazione dell'impresa.

Pertanto, il legislatore fiscale, allorquando ha posto l'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino, ha sostanzialmente preso atto di una situazione già esistente nella generalità delle aziende, utilizzando a fini tributari uno strumento di controllo, già conosciuto dalla tecnica aziendalistica, come parte integrante di una organica contabilità.

In tale prospettiva, le disposizioni dell'art. 7 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, trasfuse poi nell'art. 43 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 29 gennaio 1958, n. 645, atteso che le registrazioni di magazzino costituiscono un elemento indispensabile per l'accertamento indiretto dei componenti positivi e negativi del reddito, sanzionò la obbligatorietà della tenuta di apposite registrazioni di magazzino che avrebbero dovuto evidenziare distintamente per qualità e quantità i movimenti delle merci, in modo da permettere di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali. Le intenzioni del legislatore del 1958 erano che, attraverso il raffronto del movimento quantitativo delle merci con i valori indicati negli appositi conti di mastro, si sarebbero potute appurare le eventuali alterazioni contabili, sia per sottrarre ricavi e imputare maggiori costi per consumi, sia per ridurre quantitativamente le giacenze di fine anno.

Tale registro, dunque, si presentava come una scrittura cronologica, in quanto assumevano rilevanza i movimenti contabili che si verificavano nel corso della gestione aziendale.

Con l'entrata in vigore della riforma tributaria, il legislatore delegato, nell'ambito dei principi direttivi contenuti nell'art. 2, n. 18 e nell'art. 10, n. 4, della relativa legge di delega n. 825 del 1971, manteneva l'obbligo della tenuta della contabilità di magazzino ma, rispetto all'abrogato art. 43 del testo unico delle imposte dirette del 1958, l'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdusse in via legislativa una notevole semplificazione, già concessa in via amministrativa, non imponendo più la evidenziazione dei singoli movimenti intervenuti nel magazzino, nel corso del periodo d'imposta, ma richiedendo la semplice rilevazione dei dati in forma riepilogativa a fine esercizio. In proposito questo Ministero, pur rilevando che si dovesse presumere la necessità per le imprese di effettuare rilevazioni cronologiche dei movimenti di magazzino per pervenire ai dati sintetici richiesti dall'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e che una siffatta contabilità cronologica, se effettivamente tenuta, poteva essere acquisita in sede di verifica fiscale per la effettuazione dei necessari controlli, ebbe modo di precisare che ciò, tuttavia, non comportava alcun obbligo formale per il contribuente di compilazione di tale contabilità cronologica.

In seguito, come è noto, l'art. 6-*bis* introdotto nel decreto-legge 23 dicembre 1977, n. 936, della legge di conversione 23 febbraio 1978, n. 38, abrogò, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1974, l'obbligo della tenuta del registro riepilogativo di magazzino di cui al citato art. 17. Questo Ministero, con la risoluzione n. 9/333 del 3 marzo 1979, prendendo atto che l'abrogazione dell'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 svuotava di contenuto anche la previsione di cui al secondo comma dell'art. 14 dello stesso decreto, precisò che, ai fini della individuazione della consistenza di magazzino, occorreva rifarsi all'inventario previsto dal successivo art. 15 che, oltre agli elementi prescritti dal codice civile, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore, nonché il valore attribuito a ciascun gruppo.

Con l'abrogazione della scrittura contabile in esame, venne meno per l'Amministrazione finanziaria uno strumento di controllo della contabilità e diminuirono le concrete possiblità per gli uffici di avvalersi del sistema induttivo di determinazione del reddito fiscale previsto dall'art. 39, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600. Inoltre, appariva del tutto illogico che la contabilità di magazzino che, come innanzi rilevato, viene utilmente impiegata per la verifica della gestione e dei controlli interni aziendali, non potesse essere utilizzata dai funzionari accertatori per il controllo della congruità delle valutazioni delle giacenze di magazzino e per l'accertamento della regolare tenuta dell'intera contabilità, attraverso controlli incrociati con i dati risultanti nelle altre scritture e documenti.

A tali incongruenze e distorsioni, che si verificavano nell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, il Governo, nell'ambito della delega contenuta nell'articolo 17 della legge n. 825 del 1971, ha ovviato con l'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1980, n. 897 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 355 del 30 dicembre 1980) che, colmando il

vuoto creato dalla eliminazione dell'art. 17, ha reintrodotto nel decreto del Presidente della Repubblica n. 600 l'obbligo della tenuta di scritture ausiliarie di magazzino con riferimento alle attività commerciali ed industriali che, per le loro caratteristiche, abbisognano nella normale prassi aziendale, della contabilità del magazzino.

L'art. 41 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 897 viene ora soppresso e la disciplina in esso contenuta è sostituita da quella prevista dalle nuove disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 4 novembre 1981 le quali, tra l'altro, stabiliscono diversi limiti per l'esclusione delle imprese dallo obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino. Poichè l'art. 1 del nuovo decreto del Presidente della Repubblica 4 novembre 1981, n. 664, stabilisce testualmente che l'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1980, n. 897, è abrogato, con effetto dal 31 dicembre 1980, ne deriva che le relative disposizioni sono poste totalmente nel nulla, anche nei confronti di quei soggetti per i quali l'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino era sorto, a norma del sesto comma (secondo periodo) dell'art. 45 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica n. 897, nel corso del 1981.

Nei paragrafi che seguono si metteranno in risalto le caratteristiche e la struttura delle nuove disposizioni, facendo sin d'ora presente che le disposizioni stesse si rendono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 1982, salva la diversa decorrenza per i soggetti specificamente indicati.

Capitolo primo

CARATTERISTICHE E STRUTTURA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO

L'obbligo della tenuta delle scritturazioni di magazzino è stabilito attraverso l'aggiunta nel primo comma dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 della lettera *d*), in base alla quale le imprese devono avere « scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonchè delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi nonchè delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico ».

La norma pone tre requisiti di carattere generale: le scritture ausiliarie di magazzino devono essere, infatti, tenute in forma sistematica, secondo norme di ordinaria contabilità e mediante annotazioni giornaliere o periodiche, purché con cadenza non superiore al mese.

Con il requisito della sistematicità la norma ha inteso escludere che le scritture ausiliarie possano assumere la forma di un puro e semplice giornale di magazzino in cui vengono annotati i movimenti di carico e scarico tenendo conto unicamente del tempo in cui tali movimenti si verificano e quindi indipendentemente dalla natura dei beni movimentati.

Al contrario, la norma stabilisce che per ogni singolo bene (o, per ogni categoria di beni, come si vedrà meglio in seguito) occorre rilevare distintamente sia i carichi sia gli scarichi, e ciò in modo tale che dalla lettura di ogni singola scheda o altro supporto contabile si possano ricavare tutti e soltanto i movimenti relativi al bene o alla categoria di beni.

La registrazione cronologica, quindi, non rappresenta un requisito delle scritture ausiliarie nel loro complesso, ma una procedura da seguire nell'ambito delle singole schede e perciò separatamente per ogni singolo bene o per categorie di inventario.

Per quanto concerne il rinvio alle norme di ordinata contabilità, questo si deve intendere non tanto con riferimento all'art. 2219 del codice civile, che ha valore per le sole scritture da tenersi su libri o registri preventivamente bollati o vidimati: il divieto di lasciare spazi in bianco, di fare interlinee e trasporto a margine, nonché di fare abrasioni, è infatti privo di significato se il contribuente può sostituire a suo piacimento i fogli o le schede precedentemente erroneamente compilate.

Si deve quindi ritenere che il richiamo sia fatto con riferimento alle regole generali di rilevazione extra contabile e voglia sottintendere l'obbligo di redigere le scritture secondo un metodo ed una forma liberamente scelti dal contribuente, che consentano peraltro una facile ed univoca intellegibilità.

Si deve ritenere, inoltre, che dal rinvio alle norme di ordinata contabilità discenda l'obbligo di conservazione della documentazione relativa ai movimenti di magazzino (bolle di accompagnamento delle merci viaggianti). Relativamente ai movimenti dei beni all'interno dello stabilimento, che non formano oggetto di documentazione obbligatoria per legge, è lasciata libertà all'imprenditore di adottare la procedura contabile ritenuta più idonea. Ove l'impresa sia strutturata per l'emissione di bolle interne, è opportuno che anch'esse siano conservate a supporto delle scritture ausiliarie.

Anche con riferimento alla periodicità delle registrazioni è lasciato all'imprenditore un margine di libertà, disponendo la norma che le rilevazioni possono essere effettuate anzichè giornalmente, anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Pertanto, ove l'impresa preferisca procedere a registrazioni riepilogative per periodi di tempo comprendenti due o più giorni, essa può farlo, rinunciando alle registrazioni giornaliere, purchè i riepiloghi non superino l'arco di un mese. Il periodo mensile in questione non va confuso con il termine di sessanta giorni posto dall'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 per l'esecuzione materiale delle registrazioni. Ad esempio, se l'azienda adotta riepiloghi coincidenti con i mesi dell'anno solare, i movimenti del mese di gen-

naio potranno essere registrati cumulativamente entro sessanta giorni successivi al 31 gennaio. Nel caso in cui i movimenti non siano riepilogati periodicamente ma rilevati giornalmente, il termine di sessanta giorni decorre dalla data di emissione del documento interno o di ricevimento del documento esterno (esempio: bolla di accompagnamento delle merci viaggianti, fatture, ecc.) preso a base delle registrazioni di magazzino.

Come già rilevato, la norma non ha prescritto alcuna particolare forma o criterio per la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, ma ha lasciato alla libera scelta dell'imprenditore di impiantare e predisporre le scritture stesse tenuto conto delle peculiari caratteristiche dell'organizzazione aziendale. La soluzione adottata dal legislatore si basa sulla considerazione, già messa in evidenza, secondo cui la contabilità di magazzino va assunta ai fini fiscali così come si trova utilmente impiegata nelle diverse aziende ai fini dei controlli interni e come mezzo di rilevazione dell'andamento gestionale.

Può dunque comprendersi il motivo per cui la norma non prevede strumenti sostitutivi di rilevazione per particolari settori produttivi nei quali la contabilità di magazzino, intesa come carico e scarico delle merci e dei prodotti commerciati o fabbricati, non assume particolare rilievo ai fini di controllo e di verifica e ciò in quanto in questi casi possono più utilmente essere utilizzati altri mezzi quali ad esempio le bolle di accompagnamento e le ricevute fiscali.

I beni da iscrivere nelle scritture di magazzino, per esplicita indicazione della norma, possono essere registrati o per singolo bene (es.: per la contabilità meccanizzata il riferimento va fatto al cosiddetto codice meccanografico dei beni) oppure per un insieme di beni raggruppati secondo le categorie che risultano iscritte nell'inventario di fine esercizio. Il richiamo alle categorie di inventario è una ulteriore manifestazione della volontà del legislatore di rispettare la struttura civilistica delle scritture di magazzino; non è dunque necessario che le predette categorie coincidano con quelle che ai fini fiscali sono previste dall'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, anche se è ovvio che è nell'interesse stesso del contribuente, ai fini di una più agevole prova della veridicità della sua dichiarazione dei redditi mantenere la concordanza fra le categorie fiscali e quelle civili. Il raggruppamento per categorie omogenee voluto dall'art. 62 può costituire un'operazione che il contribuente può effettuare al termine dell'esercizio per i fini valutativi e che non deve coincidere necessariamente con le specifiche finalità di controllo richieste per le scritture in esame. In tal caso, il contribuente deve provvedere a fornire adeguate distinte di raccordo tra i dati rilevati nelle predette scritture e la consistenza dei beni in rimanenza raggruppati in categorie omogenee indicate nel libro degli inventari a norma dell'art. 15, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Va da sè che essendo stata lasciata libertà di forma per la tenuta delle scritture di magazzino, le scritture stesse possono concretarsi in libri, schede o simili. Per le imprese le quali hanno adottato la contabilità meccanografica, le registrazioni saranno costituite da tabulati per accogliere i movimenti di ciascuna voce merceologica.

In tale ipotesi, l'aggiornamento della contabilità di magazzino entro sessanta giorni deve essere intesa come registrazione sui supporti fisici, così che la stampa del tabulato può essere effettuata anche una sola volta alla chiusura dell'esercizio.

Si ricorda che, per disposizione dell'art. 42 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1980, n. 897, le scritture di magazzino possono essere tenute in forma libera e cioè senza le formalità della bollatura e vidimazione.

Ove l'impresa tenga altre scritture a quantità che adempiano all'obbligo imposto da particolari disposizioni di leggi, tali scritture, purchè contengano tutti gli elementi richiesti dalle disposizioni in rassegna, possono sostituire le scritture di magazzino imposte dalla norma fiscale e ciò al fine di evitare inutili duplicazioni.

Capitolo secondo

BENI OGGETTO DI REGISTRAZIONE E BENI ESCLUSI DALLA REGISTRAZIONE

Rispetto all'abrogato art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, le disposizioni in esame forniscono una dettagliata indicazione dei beni materiali che devono essere registrati nelle scritturazioni di magazzino, con precise regolamentazioni per determinate categorie di contribuenti.

La distinta elencazione consente di precisare i beni i cui movimenti possono essere esclusi dall'obbligo di rilevazione in quanto la relativa registrazione, oltre ad essere eccessivamente onerosa, non fornirebbe apprezzabili risultati ai fini dei controlli. Ovviamente, la individuazione limitativa dell'ambito applicativo dell'obbligo di registrazione non toglie che le imprese abbiano la facoltà di comprendere nelle scritturazioni di magazzino anche beni o materiali non esplicitamente indicati e la cui rilevazione non è obbligatoria ai fini fiscali.

La norma, senza fare riferimento all'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 (come faceva l'abrogato art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600), dispone come si è visto, la rilevazione nelle scritture ausiliarie di magazzino delle merci destinate alla vendita, dei semilavorati, esclusi i prodotti in corso di lavorazione, se distintamente classificati in inventario, dei prodotti finiti, delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti.

In via generale può dunque affermarsi che rientrano nell'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino i beni che fisicamente vengono incorporati nei prodotti fabbricati dall'impresa. Tali beni, proprio per la precisazione contenuta nella norma in esame, devono avere fisica consistenza e costituiscono, per la parte in giacenza, le rimanenze di fine esercizio, oggetto di valutazione a norma dell'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

In tal senso, dunque, vi è una stretta correlazione tra la previsione contenuta nell'art. 53, primo comma, negli articoli 62 e 63 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 e la nuova disposizione di legge, dato che i beni da iscrivere nelle scritture ausiliarie di magazzino costituiscono i beni oggetto dell'attività di impresa che concorrono a formare il reddito di natura

commerciale o come ricavi, a norma dell'art. 53, o come rimanenze finali, ai sensi degli articoli 62 e 63 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

Sulla base di quanto premesso, è possibile fornire alcune precisazioni in ordine ai beni che i contribuenti possono escludere dall'obbligo di registrazione. Le precisazioni stesse, contenute sotto le seguenti lettere *a*), *b*), *c*), *d*), *e*) ed *f*), hanno carattere generale ed indicativo e non includono tutte le ipotesi che nella pratica possono riscontrarsi:

a) l'analitica descrizione merceologica dei beni oggetto della scrittura in esame e la mancanza di ogni riferimento all'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 (contrariamente a quanto era previsto nell'abrogato art. 17) fanno sì che siano esclusi dalla registrazione i titoli azionari, obbligazionari e similari di cui al secondo comma dell'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 e il cui regime di valutazione è precisato nel successivo art. 64 dello stesso decreto. Deve ritenersi, dunque, non più applicabile la risoluzione di questo Ministero n. 9/1226 del 27 luglio 1977, emessa nell'ambito dell'abrogato art. 17 e con la quale, tenuto conto della formulazione dell'articolo stesso, si era affermata l'obbligatorietà, per le società finanziarie, della tenuta del registro in esame per la registrazione di titoli azionari, obbligazionari e similari posseduti;

b) devono considerarsi esclusi dall'obbligo di registrazione, quando non si tratti di beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, i materiali di consumo non fisicamente incorporati nel prodotto, i materiali per la manutenzione, i materiali per la pulizia, il materiale pubblicitario, la cancelleria e simili il cui costo va direttamente spesato a conto economico e la cui rimanenza deve essere inventariata al termine del periodo d'imposta. Il tener conto della movimentazione di tali materiali, oltre ad essere eccessivamente oneroso per le aziende, risulterebbe anche di scarsa utilità ai fini del controllo dei ricavi;

c) in passato questo Ministero ha avuto modo di precisare che i pezzi di ricambio, non costituendo beni che danno luogo ai corrispettivi di cui all'art. 53, dovevano essere esclusi dalla registrazione nel registro riepilogativo di magazzino di cui all'abrogato art. 17. Tale principio assume maggiore rilevanza nell'ambito della norma in esame che analiticamente specifica i beni oggetto di magazzino dai quali devono sicuramente escludersi i pezzi di ricambio;

d) per l'esplicita disposizione della norma in esame, possono essere esclusi dalle scritture ausiliarie tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie di beni il cui costo complessivo di acquisto non ecceda il 20 per cento di quello sostenuto nel periodo d'imposta precedente per tutti i beni suscettibili di annotazione nelle predette scritture (anche se di fatto non annotati per le facilitazioni in commento), a condizione che tali beni siano scelti tra quelli il cui costo ha una incidenza percentuale trascurabile rispetto al costo di tutti i beni sopraindicati.

Con tale formulazione, la norma ha voluto introdurre la cosiddetta analisi ABC nella individuazione dei beni da registrare nella contabilità di magazzino.

L'analisi ABC consiste, infatti, nel suddividere i beni acquistati secondo un ordine di importanza rappresentato, ad esempio, dal costo complessivo degli acquisti effettuati nel corso del periodo d'imposta. I beni della « classe *A* » sono pochi in numero e sono caratterizzati da un elevato costo complessivo di acquisto, mentre quelli della « classe *C* » sono tanti in numero e con un ridotto costo complessivo di acquisto, mentre i beni della « classe *B* » si collocano nella fascia intermedia.

In genere, le imprese annotano nella contabilità di magazzino i beni delle classi *A* e *B*, mentre non seguono con scritture contabili i beni della « classe *C* », che normalmente sono contenuti nella misura indicata dalla norma.

La norma ha voluto recepire tale impostazione aziendale, disponendo che le imprese adottino tale criterio che, a richiesta dei funzionari accertatori, dovrà essere idoneamente illustrato. A tal fine si potrà ricorrere al seguente prospetto:

Beni di cui all'art. 2, acquistati nel precedente periodo d'imposta	Costo complessivo di tutti gli acquisti effettuati nel precedente periodo d'imposta	%
A	....	....
B	....	....
C	....	....
....	....	....
....	....	....
	....	100

Per operare correttamente, l'impresa deve individuare in primo luogo, tutti i beni o categorie di beni che, secondo la nuova disciplina, devono essere annotati nelle scritture ausiliarie di magazzino e calcolare, con riferimento ad ogni bene o categoria di beni, il costo complessivo di tutti gli acquisti effettuati nel precedente periodo d'imposta e la relativa percentuale di importanza.

In secondo luogo, l'impresa può escludere dalle annotazioni nelle scritture ausiliarie di magazzino un numero di beni o di categorie di beni, individuati a partire da quelli aventi la percentuale di incidenza più bassa ed in modo tale che la somma delle percentuali stesse non ecceda il 20 per cento;

e) una particolare segnalazione va fatta per gli imballaggi e per i semilavorati che sono inclusi dalla norma fra i beni oggetto di rilevazione del magazzino.

E' noto che gli imballaggi possono costituire un apprezzabile indice per operare un controllo indiretto della produzione e dei ricavi. Le imprese possono registrare la movimentazione degli imballaggi per « gruppi omogenei » in relazione alle loro dimensioni, caratteristiche e valore.

E' appena il caso di precisare che tra gli imballaggi, nel significato che a tale termine si deve correttamente assegnare, rientrano i contenitori (es.: bottiglie, flaconi, ecc.) utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti predisposti per la vendita e non anche i cosiddetti materiali di consumo, quali ad esempio la

carta da pacchi, le buste, le scatole di cartone per contenere una pluralità di prodotti con una specifica autonomia di vendita, i quali, pertanto, restano fuori dalla portata dell'obbligo di registrazione.

Quanto ai semilavorati, la norma si riferisce a quegli elementi che, ancorchè destinati ad essere incorporati in altri beni durante il processo di lavorazione, hanno già acquisito una distinta individualità, sia pure nei limiti di uno stato grezzo, che permette loro di essere conservati in magazzino e, a certe condizioni, di essere commercializzati.

Detti semilavorati possono essere acquistati all'esterno o fabbricati all'interno, oppure possono essere in parte acquistati ed in parte fabbricati. Per essi la norma in esame prescrive l'obbligo di registrazione per quelli rilevati distintamente in inventario. Devono essere rilevati distintamente in inventario i semilavorati acquistati all'esterno. Nel caso in cui, invece, un elemento destinato ad essere incorporato in altri beni durante il processo di lavorazione sia prodotto all'interno dell'impresa, la sua qualificazione come semilavorato o come prodotto in corso di lavorazione è lasciata all'impresa stessa, in funzione delle proprie caratteristiche produttive e ciò anche quando il semilavorato del medesimo tipo sia in parte acquistato ed in parte fabbricato dall'impresa. Ne consegue che, nell'ipotesi di una classificazione del bene fra i prodotti in corso di lavorazione, nessuna rilevazione dovrà essere effettuata nelle scritture di magazzino; per contro, ove invece detto bene sia classificato come semilavorato, i movimenti di carico e di scarico dovranno essere rilevati come per i semilavorati acquistati all'esterno.

La predetta distinzione è importante in quanto diversi sono i criteri valutativi applicabili a seconda dei due casi. Difatti, mentre per i semilavorati il criterio di valutazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 53 e 62 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, è quello del « Lifo » a scatti, i prodotti in corso di lavorazione, invece, vanno valutati in base ai costi sostenuti nel periodo d'imposta (art. 62, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597);

f) particolare attenzione deve essere dedicata dagli organi di controllo alla corrispondenza tra l'inventario contabile desumibile dalle scritture ausiliarie di magazzino e le risultanze dell'inventario fisico.

La norma consente che nelle predette scritture siano annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali di quantità e le altre variazioni (es.: distruzione di prodotti non idonei, ammanchi, sfridi di lavorazione, errori di registrazione, ecc.) delle giacenze fisiche rispetto a quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Capitolo terzo

DISCIPLINA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO PER ATTIVITÀ ECONOMICHE

La normativa disciplina le scritture ausiliarie di magazzino per attività economiche (commercio, industria, servizi), perchè solo in questo modo è possibile utilizzare a fini fiscali la contabilità di magazzino che le imprese già tengono per fini gestionali.

Per meglio definire i criteri di applicabilità della nuova normativa con riferimento alle diverse attività produttive, si esaminano qui di seguito i riflessi della normativa stessa facendo una prima grossa distinzione tra attività di commercio, nel senso proprio del termine, attività industriali e attività di servizi.

§ 1 - *Attività di commercio all'ingrosso e al minuto.*

Per quanto concerne il commercio all'ingrosso nessun particolare problema si pone, in quanto appare evidente che le registrazioni di magazzino devono mettere in risalto le consistenze degli inventari annuali delle merci destinate alla vendita e le movimentazioni intervenute durante il periodo d'imposta interessato. Per questa attività il controllo è previsto tanto per il carico quanto per lo scarico del magazzino, attraverso la registrazione dei movimenti avvenuti nell'anno.

Una specifica disciplina è prevista per i soggetti che operano nei settori del commercio al minuto. Infatti la nuova normativa, richiamandosi alla definizione assunta per tali settori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), stabilisce che « per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4) dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627 ».

La disciplina riguarda i commercianti al minuto autorizzati ad esercitare l'attività in locali aperti al pubblico o in spazi interni o mediante apparecchi di distribuzione automatica o per corrispondenza o a domicilio o in forma ambulante, nonchè per le attività concernenti somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e nelle mense aziendali. In particolare non sono considerati dalla norma negozi o punti di vendita da includere tra le unità che determinano il limite (due o più) oltre il quale sorge l'obbligo della contabilità di magazzino quelli indicati al punto 4) dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627 (negozi, depositi, ecc. situati nell'ambito dello stesso comune o di comune limitrofo) e ciò perchè i movimenti dei beni tra le dette unità sono esonerati dalla emissione di bollette di accompagnamento delle merci viaggianti.

Va subito precisato che in tal modo il legislatore non ha voluto privare l'Amministrazione finanziaria di uno strumento di controllo nei confronti delle predette attività, ma ha preso atto che la tenuta di una contabilità di magazzino a quantità per il commercio al minuto non fornisce, data la natura dell'attività, apprezzabili risultati pratici.

Per tali settori la contabilità dei punti di vendita è tenuta con sistemi particolari (esempio: con il « retail method » che si basa sul valore e non sulle quantità) e il controllo viene effettuato con riferimento al carico della merce attraverso, ad esempio, le bolle di accompagnamento di merci e beni viaggianti, mentre si rinuncia a seguire lo scarico della merce il cui controllo, per particolari categorie di contribuenti, potrà essere eseguito sulla base delle ricevute fiscali.

Rimane pur sempre l'obbligo per tali soggetti di formare gli inventari delle rimanenze di fine esercizio, che devono trovare puntuale registrazione nel libro degli inventari, secondo le modalità stabilite dall'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600. Sulla veridicità di tali rilevazioni i contribuenti devono fornire agli uffici accertatori adeguata documentazione.

L'obbligo di tenuta delle registrazioni dei movimenti di magazzino, sia per il carico che per lo scarico, rimane sancito per il passaggio delle merci dai magazzini centralizzati ai diversi punti di vendita. In questo modo, e in conformità a quanto sopra detto, l'amministrazione mantiene il controllo per il carico dei vari negozi e punti di vendita lasciando, per lo scarico, la dimostrazione attraverso altri strumenti più idonei (bolle di consegna, ricevute fiscali, ecc.).

E' di tutta evidenza che nelle ipotesi di attività miste all'ingrosso ed al minuto, i contribuenti interessati sono obbligati alla tenuta di una regolare contabilità di magazzino per quanto attiene al commercio all'ingrosso secondo le modalità prescritte dalla norma in esame evidenziando separatamente i movimenti di carico e scarico dei magazzini centralizzati nel caso di esistenza di più negozi e punti di vendita.

Va precisato infine che le registrazioni nelle scritture ausiliarie del settore in esame riguardano le quantità e la qualità delle merci movimentate senza che sia necessario rilevare anche i valori.

Va chiarito in proposito che qualora l'attività mista, all'ingrosso ed al minuto, venga esercitata nello stesso locale, in quanto così previsto dalla licenza rilasciata dalle competenti autorità, è da ritenersi prevalente, ai fini delle rilevazioni di cui trattasi, il criterio indicato per il commercio al minuto.

§ 2 - *Attività industriali.*

Per quanto riguarda il settore industriale, occorre distinguere le attività nelle quali si eseguono produzioni di beni omogenei a « lotti ricorrenti » (es.: 1.000 pezzi nel mese di gennaio, nessuna produzione a febbraio, 3.000 pezzi nel mese di marzo, ecc.) o a « flusso continuo » (in cui cioè l'impresa fabbrica ininterrottamente il bene sul medesimo impianto), dalle attività che producono principalmente beni specifici.

Per quanto riguarda le prime, la scritturazione di magazzino nella formulazione contenuta nella nuova norma consente un preciso controllo sia sul carico che sullo scarico di magazzino.

Le registrazioni riguardano i movimenti:

delle materie prime;

dei semilavorati, esclusi i prodotti in corso di lavorazione, se distintamente classificati in inventario;

dei prodotti finiti;

degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti;

degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti.

In tal modo devono essere forniti i dati riguardanti:

le quantità iniziali quali risultano dall'inventario;

le quantità entrate in magazzino e la loro provenienza (acquisti, produzione, resi da clienti, ecc.);

le quantità uscite dal magazzino e la loro destinazione (vendite, produzione, resi a fornitori, ecc.);

la consistenza finale come dall'inventario di fine esercizio.

Le registrazioni devono evidenziare le consistenze delle movimentazioni e pertanto vanno tenute a quantità senza che sia necessario evidenziare anche i valori.

Occorre, relativamente a tali attività, chiarire che devono considerarsi esclusi dalla registrazione i prodotti in corso di lavorazione di cui all'art. 62, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597. Questi prodotti formano oggetto di inventario e la loro valutazione al termine del periodo d'imposta sarà eseguita sulla base del costo dei quantitativi dei materiali impiegati (materie prime, semilavorati, ecc.), delle ore di lavoro utilizzate e degli altri costi industriali specificamente imputabili.

Per quanto riguarda, invece, le imprese che producono beni o servizi di cui all'art. 63 e per quelle la cui produzione si sostanzia in beni valutabili sulla base di costi specifici, il legislatore prevede una particolare disciplina per adeguare le scritturazioni di che trattasi alla realtà aziendale: in tali ipotesi, infatti, la evidenziazione dei movimenti di magazzino non avrebbe alcun riscontro con la realtà. Trattasi sostanzialmente di beni che per la loro peculiarità differiscono l'uno dall'altro e, pertanto, ad essi non si rende applicabile il criterio di valutazione « Lifo ».

In particolare la norma dispone che « per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili ».

In linea di massima, la norma si rivolge alle imprese edili, alle imprese produttrici di grandi impianti e, in generale, alle imprese la cui attività si estrinseca, attraverso contratti già stipulati, nelle costruzioni di opere, in forniture e in servizi la cui valutazione e disciplina fiscale è contenuta nell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, e quindi, se esplicitamente richiesto, anche nei casi di opere, forniture o servizi di durata contrattuale inferiore a un anno in corso di esecuzione al termine del periodo d'imposta. Tuttavia come risulta dall'esplicito richiamo effettuato dalla norma ai beni valutabili a costi specifici nonchè all'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, la particolare disciplina risulta applicabile anche in taluni casi di produzione di beni non destinati ad un acquirente predeterminato, ma costruiti per essere collocati successivamente sul mercato. In altri termini è necessario che l'imprenditore, decidendo liberamente in ordine alla propria organizzazione contabile, preferisca valutare i propri prodotti a costi individuali anzichè a costi di serie. Tale situazione si verifica, in genere, nel settore edilizio, trattandosi di prodotti che, avendo spiccate caratteristiche di individualità e raggiungendo valori unitari considerevoli, richiedono l'istituzione di schede di lavorazione.

Per tali motivi il legislatore ha sostituito le scritturazioni di magazzino previste per le altre imprese in-

dustriali con le schede di lavorazione in cui devono risultare i costi specificamente imputabili al prodotto o al bene oggetto della commessa.

Sulla base di tali schede è possibile, infatti, desumere gli elementi essenziali per il controllo della valutazione delle opere in corso di realizzazione e cioè:

a) la corretta valorizzazione dei carichi dei materiali ai quali vanno aggiunte le ore di lavorazione, con riscontro nella documentazione contabile;

b) la corretta imputazione dei corrispettivi delle opere ultimate, tenendo conto degli scarichi;

c) la corretta valutazione delle rimanenze, in quanto a norma dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 il totale dei costi sostenuti costituisce uno degli elementi determinanti per la valutazione delle opere stesse;

d) la corretta valutazione dei beni caratterizzati da costi specifici.

Ai fini della compilazione delle schede occorre innanzi tutto precisare che per costi specificamente imputabili devono intendersi tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione dell'opera e che entrano a comporre il valore dell'opera stessa.

Nelle schede di lavorazione possono, ad esempio, risultare:

a) le materie prime acquistate e prelevate dal magazzino, quando l'acquisto di tali materie prime non sia stato effettuato in modo specifico per la fabbricazione del bene;

b) le materie sussidiarie acquistate o prelevate dal magazzino;

c) i semilavorati acquistati o prodotti dall'impresa;

d) la mano d'opera diretta;

e) gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella produzione;

f) i costi industriali imputabili all'opera o fornitura (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, combustibile e olii minerali, ecc.);

g) qualsiasi altro costo imputabile all'opera, tra cui le spese commerciali (es.: provvigioni, spese viaggio, ecc.).

Sono da escludere, dunque, le spese generali, gli stipendi per il personale amministrativo, ecc., non essendo costi che attengono specificamente alla produzione.

Nella compilazione della scheda, i costi sostenuti per la produzione del bene dovranno essere indicati in modo analitico quali risultano dalle fatture o dagli altri documenti; gli altri costi non suffragati da specifica documentazione (es.: mano d'opera, materie prime prelevate da magazzino, ecc.) dovranno invece essere imputati secondo corretti principi contabili che dovranno essere esaurientemente illustrati a richiesta del funzionario accertatore.

Occorre precisare, inoltre, che la « scheda di lavorazione » costituisce rilevazione extra-contabile il cui aggiornamento dovrà essere effettuato entro sessanta giorni per i costi specifici risultanti dalla fattura o da altro idoneo documento eventualmente emesso dalla impresa in relazione alla sua organizzazione contabile ed almeno entro sessanta giorni dalla fine del periodo d'imposta per gli altri costi.

Si precisa, inoltre, che per le imprese in questione l'obbligo delle scritture ausiliarie di magazzino deve considerarsi escluso anche per quelle materie impiegate esclusivamente nella fabbricazione del bene oggetto della commessa in quanto le relative movimentazioni risultano dalla stessa scheda di lavorazione.

Per contro, tali imprese hanno l'obbligo di tenere le scritture ausiliarie di magazzino per quelle materie che vengono acquistate per una pluralità di prodotti e sono conservate nel magazzino dell'impresa.

§ 3 - *Attività di produzione di servizi.*

Si è già notato che le scritture ausiliarie di magazzino hanno la finalità di mettere in grado l'ufficio delle imposte di controllare la reale consistenza del magazzino attraverso la rilevazione dei beni entrati ed usciti nell'esercizio.

In sede di accertamento la scrittura consente di verificare, anche attraverso indagini incrociate o indirette, la effettiva imputazione dei ricavi.

Nell'ambito del settore dei servizi, la tenuta della contabilità di magazzino assume rilievo, ai fini dei controlli di cui si è ampiamente detto, solo con riguardo ai beni aventi consistenza fisica la cui rilevazione può fornire al verificatore una utile indicazione sulla redditività dell'impresa.

A tal fine la norma prescrive che per le attività del genere le scritture di magazzino devono essere tenute per la registrazione delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi resi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. In sostanza, vanno presi in considerazione i beni ed i materiali che l'impresa di servizi direttamente utilizza per lo svolgimento della sua attività. In proposito occorre rilevare che:

i beni in questione devono essere idonei a costituire un « magazzino fisico », nel senso che per la loro consistenza e natura possono dare luogo a scorte valutabili;

devono essere specificamente utilizzati per la produzione dei servizi, per cui vanno esclusi i materiali destinati ai servizi di carattere generale (materiali per la direzione amministrativa, oggetti di pulizia e tutto ciò che rientra nel concetto di « costo comune »);

devono essere suscettibili di incorporarsi nei beni del committente su cui si esplica l'attività di servizio ovvero devono essere dei materiali tipici (es.: detersivi per l'impresa di pulizia, disinfestanti per l'impresa di disinfestazione) che, ovviamente, non rappresentino nè beni strumentali per l'impresa che rende il servizio, nè materiale di consumo per il funzionamento di tali beni strumentali.

Ad esempio, per le imprese di trasporto non costituiscono materie prime, specificamente da consumare per la produzione del servizio, i pezzi di ricambio, le gomme, la benzina.

Analogamente, per le banche e le imprese che operano nel settore dell'informatica non costituiscono materie prime i vari tabulati e supporti cartacei.

Anche per le imprese di produzione di servizi che svolgono attività alberghiera o di ristorazione, così come per quelle che operano nel settore del commercio al minuto, le registrazioni devono essere effettuate soltanto per i movimenti di carico e scarico dei magazzini centralizzati che forniscono due o più alberghi o ristoranti, salva l'esclusione disposta dall'art. 4, punto 4), del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627.

Capitolo quarto

SOGGETTI TENUTI ALLE SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO

Poichè la disposizione in commento è inserita come parte integrante dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 è evidente che in linea di principio si rivolge a coloro che sono titolari di redditi di impresa ai sensi dell'art. 51 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

A tale disposizione risultano dunque estranei non solo i professionisti ed i privati in genere, ma anche i titolari di attività commerciali occasionali di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597. Per contro, ove si sia in presenza di attività commerciali non occasionali, è irrilevante il fatto che si tratti di imprese individuali o di società, di enti commerciali o non commerciali, di soggetti residenti o non residenti.

Tutti questi soggetti, infatti, risultano in linea di principio obbligati alle scritture ausiliarie di magazzino per l'intera attività commerciale esercitata; ovviamente per gli enti non commerciali le predette scritture non sono richieste per le attività non commerciali e per i non residenti le stesse scritture sono limitate alle attività commerciali esercitate in Italia mediante stabili organizzazioni.

Affinchè sorga concretamente l'obbligo delle scritture ausiliarie di cui trattasi occorre che il soggetto interessato sia obbligato alla tenuta della contabilità ordinaria di cui all'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e che nei bilanci allegati alla dichiarazione dei redditi di due esercizi successivi l'ammontare dei ricavi e il valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino risultino superiori rispettivamente a 5 miliardi e a 2 miliardi di lire.

Sotto il primo profilo risultano dunque esclusi dagli obblighi in questione le imprese minori (art. 72 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597), le imprese minime (art. 72-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 597) e le imprese di allevamento (art. 72-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 597).

In particolare, per quanto riguarda le imprese minori è da sottolineare che nei casi in cui il volume dei ricavi, pur eccedente il plafond di 5 miliardi, non provoca il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (il che può avvenire nei primi due anni di ogni triennio), esso resta irrilevante anche ai fini dell'insorgere dell'obbligo delle scritture ausiliarie di magazzino.

Sotto il secondo profilo è da segnalare che, a differenza di quanto previsto per le semplificazioni contabili delle imprese minori, il plafond relativo all'ammontare dei ricavi ed al valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino deve essere superato per due periodi d'imposta successivi: le scritture di magazzino devono essere tenute dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui i predetti limiti risultano superati per la seconda volta. Se i limiti sono superati, ad esempio, nei periodi d'imposta 1982 e 1983, le scritture di magazzino devono essere tenute a partire dal 1° gennaio 1985, essendo considerato il periodo 1984 come l'esercizio durante il quale l'impresa deve organizzarsi per tenere le predette scritture. Per contro, se i limiti fossero superati soltanto nel 1982 e non anche nel 1983, l'impresa non sarebbe obbligata ad istituire le scritture di magazzino.

La norma richiede che l'impresa superi nel medesimo periodo d'imposta sia il limite dei ricavi sia quello delle rimanenze finali di magazzino, non essendo rilevante, ai fini della norma, il superamento di uno solo degli indicati livelli (es.: lire 7 miliardi di ricavi e lire 1 miliardo di rimanenze finali di magazzino).

In caso di periodo d'imposta di durata diversa dall'anno, la norma impone che il limite dei ricavi sia ragguagliato all'anno (es.: ricavi di lire 4 miliardi per un periodo d'imposta di sei mesi corrispondono a lire 8 miliardi ragguagliati all'anno, così come lire 6 miliardi per un periodo d'imposta di diciotto mesi sono pari a lire 4 miliardi su base annua). Non viene invece ragguagliato ad anno il valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino perché l'entità di tali rimanenze non dipende dalla durata del periodo d'imposta.

Come per essere soggetta all'obbligo delle scritture ausiliarie di magazzino l'impresa deve superare i limiti per due periodi d'imposta successivi, così per essere esonerata dall'obbligo di tali scritture l'impresa deve non superare entrambi i limiti o soltanto uno di essi per due consecutivi periodi d'imposta: in tale caso, l'obbligo cessa a partire dal primo periodo d'imposta successivo.

Se un'impresa obbligata a tenere le scritture di magazzino non superasse nei periodi d'imposta 1984 e 1985 entrambi i limiti (ricavi e valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino) oppure soltanto uno di essi (o i ricavi o il valore delle rimanenze finali di magazzino), l'obbligo cesserebbe a partire dal 1° gennaio 1986. Per contro se i limiti non fossero superati soltanto nel 1984 e non anche nel 1985, l'impresa dovrebbe continuare a tenere le scritture di magazzino nel 1986 perchè non si sarebbero verificate le condizioni per la cessazione dell'obbligo.

La norma precisa che l'ammontare dei ricavi di 5 miliardi di lire e il valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino di 2 miliardi di lire devono essere determinati nella misura risultante dall'applicazione rispettivamente dell'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 e degli articoli 62 e 63 dello stesso decreto.

Nello stesso art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica in oggetto, si precisa infine che i « plafonds » sopra menzionati, sia di ricavi che di rimanenze finali, vanno considerati in relazione a quanto accertato dal competente ufficio in sede di esame della dichiarazione.

Peraltro i limiti esonerativi previsti dalla legge non si riterranno superati se la rettifica eseguita dall'ufficio non eccede il quindici per cento del valore dichiarato dal contribuente per la singola posta considerata.

Capitolo quinto

OMESSA OD IRREGOLARE TENUTA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO

L'omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, o la loro mancata esibizione ai funzionari accertatori che ne abbiano fatto richiesta, concretizza la fattispecie prevista dal secondo comma, lettera *c*), dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Pertanto, quando dal verbale d'ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica risulta che il contribuente, per un qualsiasi motivo, non ha evaso la richiesta di esibizione delle scritture ausiliarie di magazzino, il competente ufficio potrà procedere alla formulazione dell'accertamento induttivo.

Analoga facoltà è prevista dalla successiva lettera *d*) dello stesso secondo comma dell'art. 39, per il caso in cui, nelle scritture di magazzino esibite, si riscontrino irregolarità gravi, numerose e ripetute, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse.

L'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica in oggetto ha inteso meglio delimitare il concetto di irregolarità sopra menzionato, aggiungendo un nuovo periodo alla suddetta norma.

L'ipotesi prevista riguarda l'aspetto formale delle scritture di magazzino che è da ritenersi carente nel caso in cui esista notevole differenza tra i dati registrati nelle predette scritture e quelli rilevati da altre fonti (inventari, riscontro fisico delle giacenze, ecc.).

In sostanza, ove la mancata coincidenza di cui sopra sia contenuta entro i normali limiti di tolleranza, le scritture di magazzino si devono ritenere regolari, anche se nelle stesse si riscontrino ingiustificate registrazioni, quali ad esempio ammanchi o cali eccedenti le normali percentuali che, nel corso dell'esame di merito, saranno oggetto di eventuali riprese fiscali da parte del competente ufficio.

Capitolo sesto

DECORRENZA DELL'OBBLIGO DELLA TENUTA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO

Per le imprese con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la norma prescrive che le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute a partire dalle seguenti date:

1° gennaio 1982, se le imprese hanno superato nell'esercizio 1980 l'ammontare di 10 miliardi di ricavi ed il valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino di 4 miliardi di lire;

1° gennaio 1983, se le imprese hanno superato negli esercizi 1980 e 1981 i limiti di 5 miliardi di ricavi e 2 miliardi di valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino.

Per le imprese che negli indicati periodi d'imposta non hanno superato i riportati limiti, l'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino inizia ad operare secondo le decorrenze e le modalità previste nell'art. 3 e descritte in precedenza. Se i limiti sono superati, ad esempio, negli esercizi 1981 e 1982, l'obbligo decorre dal 1° gennaio 1984.

Per le imprese con il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la norma prescrive che le scritture ausiliarie di magazzino siano tenute a partire da:

periodo d'imposta che inizia nel corso del 1982, se le imprese hanno superato sia l'ammontare di 10 miliardi di ricavi che il valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino di 4 miliardi nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31 dicembre 1981 (es.: per i soggetti che hanno l'esercizio dal 1° luglio al 30 giugno, l'obbligo sorgerà dal 1° luglio 1982 se i predetti limiti risultano superati nell'esercizio 1° luglio 1980-30 giugno 1981);

periodo d'imposta che inizia nel corso del 1983, se le imprese hanno superato i limiti di 5 miliardi di ricavi e 2 miliardi di valore complessivo delle rimanenze finali di magazzino nei due periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 31 dicembre 1982 (es.: per i soggetti che hanno l'esercizio dal 1° luglio al 30 giugno, l'obbligo sorgerà dal 1° luglio 1983 se i predetti limiti risultano superati negli esercizi 1° luglio 1980-30 giugno 1982).

Nel ricordare che le disposizioni in materia di scritture ausiliarie di magazzino recate dall'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1980, n. 897, sono state abrogate fin dalla data (31 dicembre 1980) della loro entrata in vigore e che quindi sulla base di esse nessun obbligo può essere posto a carico dei contribuenti, in allegato alle presenti istruzioni si trascrive, per comodità di consultazione, il testo del decreto del Presidente della Repubblica 4 novembre 1981, n. 664, concernente la nuova disciplina delle scritture ausiliarie anzidette.

Le intendenze di finanza e gli ispettorati compartimentali delle imposte dirette accuseranno ricevuta della presente circolare alla Direzione generale delle imposte dirette di questo Ministero e gli uffici distrettuali delle imposte dirette alle rispettive intendenze di finanza.

Il Ministro: FORMICA

ALLEGATO

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 4 novembre 1981, n. 664. ***Disposizioni integrative e correttive del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.***

(Pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 324 del 23 novembre 1981)

Art. 1.

L'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1980, n. 897, è abrogato con effetto dal 31 dicembre 1980.

Art. 2.

Nel primo comma dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunta la seguente lettera:

« *d*) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i pro-

dotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonchè delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonchè delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627. Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo d'imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopra indicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale ».

Art. 3.

All'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto il seguente comma:

« Le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera *d)* devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 62 e 63 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a cinque miliardi e a due miliardi di lire. L'obbligo cessa a partire dal primo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo d'imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati ».

Art. 4.

Alla lettera *d)* del secondo comma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto il seguente periodo:

« Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera *d)* del primo comma dell'articolo 14 del presente decreto ».

Art. 5.

Le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute a partire dal 1° gennaio 1983 se i limiti indicati nell'art. 3 sono stati superati negli anni 1980 e 1981. Per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare le scritture devono essere tenute a partire dal primo periodo d'imposta che ha inizio dopo il 31 dicembre 1982 se gli stessi limiti sono superati nei due periodi d'imposta antecedenti a quello in corso a tale data.

Le scritture devono essere tenute a partire dal primo periodo d'imposta che ha inizio dopo il 31 dicembre 1981 se nell'anno 1980, ovvero nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla predetta data per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, i ricavi e le rimanenze sono risultate superiori rispettivamente a dieci miliardi e a quattro miliardi di lire.

Art. 6.

Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserto nella Raccolta ufficiale delle leggi e dei decreti della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

(6967)

ERNESTO LUPO, *direttore* — DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*

(2651200/3) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.